

# 引当金の再検討

瓶子 長 幸

## I. はじめに

『企業会計原則』注解【注18】によれば、引当金は以下の要件を満たしている場合に、貸借対照表の負債の部または資産の部に計上される。

- ① それが将来の特定の費用または損失であること、
- ② その発生が当期以前の事象に起因していること、
- ③ その発生の可能性が高いこと、
- ④ その金額を合理的に見積ることができること。

そしてこの引当金は、一般に、負債性引当金と評価性引当金に大別される。このうち負債性引当金は、上記の4つの要件を満たしている負債的性質を有するものであり、貸借対照表の負債の部に計上される。ほとんどの引当金がこれに属している。他方、評価性引当金は、売掛金のような特定の債権の将来の回収不能見積額を示す、いわば評価勘定に属するものであり、貸借対照表の資産の部に計上される。貸倒引当金がこれに属している。

ところで、国際会計基準第37号『引当金、偶発債務および偶発資産<sup>v)</sup>』はそのパラグラフ10「定義」において、引当金 (provision) を「時期または金額の不確実な負債」(liability of uncertain timing or amount) と定義している。そしてパラグラフ14「認識・引当金」が、引当金は以下の要件を満たしている場合に認識されなければならない、と定めている。

- (a) 企業が過去の事象の結果として（法的または推定的な）現在の債務（obligation）を負っていること、
- (b) 経済的便益を示している資源の流出が当該債務を弁済するために必要とされる可能性が高いこと、
- (c) 当該債務の金額について信頼できる見積りが可能であること。

このように、国際会計基準は引当金を債務性引当金に限定しており、いわゆる評価性引当金は「引当金」とは考えられていない。加えて、企業会計原則上負債性引当金とされている修繕引当金は、国際会計基準においては「引当金」としては認識されていない（「例 11 修繕および維持」(Example 11 Repairs and maintenance) 参照）。

それでは、引当金に関する以上の2つの考え方のうち、今日の会計実務を考慮した場合、どちらの「引当金観」が適しているのであろうか。あるいは、より適切な「引当金観」が他に考えられるのであろうか。この問題を検討するにあたって、格好の材料がある。それは、ドイツ商法の引当金規定である。次節以降において、この引当金規定の検討を通して、今日の会計実務に適した「引当金観」を考えてみようと思う。

## II. 85年ドイツ商法の特徴

ドイツにおいて「会社法の調整に関するヨーロッパ共同体理事会第4，第7および第8号指令の施行に関する法律」(Gesetz zur Durchführung der Vierten, Siebenten und Achten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts)，すなわち「貸借対照表指令法」(Bilanzrichtlinien-Gesetz)が、1985年12月19日に可決・成立し、翌1986年1月1日をもって施行された。この貸借対照表指令法は13の項目から構成されており、その中心をなしているものが、「項目1 商法典の変更」中の「第3編 商業帳簿」，いわゆる商法会計規定である<sup>2)</sup>。

この商法会計規定の多くはその後の経済情勢や種々の国際会計基準の制定・改訂に対応して改正されているが、いまなお改正されていない規定がある。その1つが、本稿における検討の対象である引当金規定である。したがって、本稿では、あえてこの商法会計規定を「85年ドイツ商法」とよぶことにし、本節では、制定された当時の85年ドイツ商法の一般的特徴をみていくことにする。

従来の商法系列<sup>3)</sup>とは異なり、一般商人から資本会社（株式会社、株式会社合資会社および有限会社からなる。）に至るまで、ほとんどすべての会計規定が、この85年ドイツ商法に収容されている<sup>4)</sup>。すなわち、この第3編には、とくに商法および1965年株式法（以下「65年ドイツ株式法」とよぶ。）の会計に関する旧規定の大部分が、あるものはそのまま、あるものは上記のEC諸指令<sup>5)</sup>に適合された形で、導入されたのである。

このことから、85年ドイツ商法においては、とりわけ65年ドイツ株式法から移された会計規定に関して、その65年ドイツ株式法と比較すると、種々の特徴を見出すことができる。本来、EC指令のドイツ法への変換は、資本会社の会計規定に限定されることになっていた<sup>6)</sup>。しかし、EC指令および65年ドイツ株式法の諸規定のなかには、一般商人の会計実務にとって重要な規定も含まれていることを考慮して、ドイツの立法者は、一般商人にも適用され得る（および適用されるべき）規定を、一般商人が遵守しなければならない第3編第1章「すべての商人に関する規定」に収容した<sup>7)</sup>。そのため、この第1章は、「商人の基本法<sup>8)</sup>」(Grundgesetz des Kaufmanns)たる性格を有することとなった。その第1章の諸規定の1つに、引当金規定（第249条）がある。この規定は、原則として、65年ドイツ株式法の引当金規定（第152条第7項）を継承しているが、それだけにはとどまらない。第249条第2項において、新たに費用性引当金（Aufwandsrückstellungen）に関する規定が設けられたのである。

以下、この費用性引当金の特徴を検討するとともに、それを通して引当

金そのものを再検討する。

### Ⅲ．引当金規定の概要

——とくに65年ドイツ株式法と比較して——

費用性引当金の検討にはいる前に、まず、第249条の引当金規定について、65年ドイツ株式法と比較しながら、その概要をみていくことにする。比較検討を容易にするために両法の引当金規定を対照表示すると、次頁の表1のとおりである。

表1から明らかなように、85年ドイツ商法第249条第1項においては、以下の引当金の計上が義務づけられている。すなわち、

- ① 不確実債務（*ungewisse Verbindlichkeiten*）に対する引当金<sup>⑨</sup>
- ② 未決取引（*schwebende Geschäfte*）から生じるおそれのある損失に対する引当金<sup>⑩</sup>
- ③ 次営業年度の（最初の）3ヶ月以内に行われる維持修繕（*Instandhaltung*）に対する引当金
- ④ 次営業年度に行われる廃石処理（*Abraumbeseitigung*）に対する引当金<sup>⑪</sup>
- ⑤ 法的義務なく行われる保証に対する引当金<sup>⑫</sup>

そして、第2項において、次節の検討対象である費用性引当金一般についてその計上が許容され、第3項が、これらの引当金以外の引当金の計上を、原則的に禁止している<sup>⑬</sup>。

この第249条の引当金規定は、限定列举方式を採用している。なお、第1項の各引当金のうち、最初の2つの引当金および⑤の保証引当金は、第三者に対する債務を意味する、もしくは債務の性質を有する、いわゆる債務性引当金（*Rückstellungen mit Verbindlichkeitscharakter*）と考えられており、③および④の引当金は、第2項と同じ費用性引当金に分類されてい

表1 85年ドイツ商法と65年ドイツ株式法の引当金規定の対照表

85年ドイツ商法（第249条）	65年ドイツ株式法（第152条第7項）
<p>(1) 引当金は、不確実債務および未決取引から生じるおそれのある損失に対してこれを計上しなければならない。引当金は、さらに、以下のものに対してこれを計上しなければならない。</p> <p>1. 当営業年度に計上されなかったが次営業年度の3ヶ月以内に埋め合わされる維持修繕費用もしくは、当営業年度に計上されなかったが次営業年度に埋め合わされる廃石処理費用、</p> <p>2. 法的義務なくなされる保証。</p> <p>計上されなかった維持修繕費用に対する引当金は、その維持修繕が第2文第1号に従った期限の経過後当該営業年度に埋め合わされる場合にも、これを計上することができる。</p> <p>(2) 引当金は、さらに、その属性に従って正確に限定され、当営業年度もしくは前期以前の営業年度に属すべき費用で、決算日現在生じ得ると考えられるもしくはその発生が確実であるがその金額もしくは発生時点に関して不確実であるものに対して、これを計上することができる。</p> <p>(3) 引当金は、第1項および前項に掲げる目的以外の目的でこれを計上することはできない。引当金は、その計上根拠が消滅した場合に限り、これを取り崩すことができる。</p>	<p>(7) 引当金は、不確実債務および未決取引から生じるおそれのある損失に対してこれを計上することができる。引当金は、さらに、以下のものに対してこれを計上することができる。</p> <p>1. 当営業年度に計上されなかったが次営業年度に埋め合わされる維持修繕費用もしくは廃石処理費用、</p> <p>2. 法的義務なくなされる保証。</p> <p>これらの引当金は、その目的を詳細に示し、区別してこれを表示しなければならない。</p> <p>引当金は、それ以外の目的でこれを計上することはできない。</p> <p>「年金引当金」なる項目のもとには、継続中の年金および年金期待権に対する引当金が、表示されなければならない。</p>

る<sup>14)</sup>。

以上の引当金規定を65年ドイツ株式法のそれと比較すると、以下のような相違点が明らかになる。すなわち、

1. 第1項の引当金規定は、65年ドイツ株式法においては許容規定であったこと。
2. 第2項において許容されている費用性引当金一般の計上は、65年ドイツ株式法では認められていなかったこと。

換言すれば、65年ドイツ株式法は、いわゆる修繕引当金と廃石処理引当金のみを、費用性引当金として認めていただだけである。

最初の相違点に関していえば、65年ドイツ株式法では当該引当金の計上が許容されていたのに対して、85年ドイツ商法においてはその引当金の計上が義務づけられるようになった点は、確かに1つの大きな改正であるといつてよい。しかし、それにより根本的な変更が行なわれたわけではない。商事貸借対照表（Handelsbilanz）と税務貸借対照表（Steuerbilanz）はできるだけ一致すべきであるという観点<sup>15)</sup>から、このような改正が行われたにすぎない。この点を若干敷衍すると、以下のとおりである。

65年ドイツ株式法改正後間もない1969年に連邦財政裁判所（Bundesfinanzhof）は、以下のような決定を下した。すなわち、商法上計上能力のある積極項目は税法上資産として計上されなければならないが、消極項目に関しては、その項目が商事貸借対照表において負債として計上されなければならない場合に限り、税務貸借対照表においてそれが計上され得る、と<sup>16)</sup>。この決定を引当金に当てはめると、負債計上されなければならない引当金は、当然に税務貸借対照表においても計上され得ることになるが、商法上選択権が存在しているだけの引当金の計上は、税法上は認められないことになる<sup>17)</sup>。また、1983年には同じ連邦財政裁判所により、修繕引当金や廃石処理引当金のような費用性引当金は税務貸借対照表においては計上され得ないことが決定されたが、その根拠として、そのような引当金の計上義務が商法上存在していない点が、挙げられている<sup>18)</sup>。その結果、65年ドイツ株式法の引当金規定において、いわゆる法的不安定性（gesetzliche Unsicherheit）の生じ得る可能性がでてきた。そこで、税法上の承認を通じてそのような法的不安定性を取り除くために、立法者は85年の商法改正に際し、第249条第1項において、65年ドイツ株式法の引当金を原則的に継承する一方で、当該引当金の計上を義務づけたのである<sup>19)</sup>。

第2の相違点が、65年ドイツ株式法と比較した場合の85年ドイツ商法に

における根本的な改正の1つを意味している<sup>20)</sup>。65年ドイツ株式法の制定当時、すでに連邦政府部内において、費用性引当金の計上をある程度広く認めるべきであるという提案が行われていた。しかしながら、もしそのような引当金の計上を広く認めるとすれば、年次決算書の明瞭性および概観性にとって危険な引当金概念の拡大が考慮されなければならないであろうという理由から、当時の立法者は、その提案には従わず、修繕引当金と廃石処理引当金のみを、いわゆる費用性引当金として許容するにとどまった<sup>21)</sup>。それに対して、85年当時の改正に際しては、ヨーロッパ共同体（現ヨーロッパ連合）の他の加盟国において認められ、慣例となっているような（費用性）引当金の計上の可能性が、ドイツの商人に対して禁じられるとすれば、それは（加盟国間の）調和化には役立たないであろうという危機から、費用性引当金一般の計上が認められたのである<sup>22)</sup>。

#### Ⅳ．費用性引当金の特徴

本節において、まず、費用性引当金の特徴を考察し、次節で、その考察結果をもとに、今日の会計実務における引当金を再検討してみようと思う。

表1に示した85年ドイツ商法第249条の第2項に従えば、

- ① その属性に従って正確に限定され、
- ② 当期もしくは前期以前の営業年度に属すべきであり、
- ③ 決算日現在十分に生じ得ると考えられるが、その金額もしくは発生時点に関しては不確実である

費用に対して、引当金を計上することができる。これが、費用性引当金である。この費用性引当金は、将来に対する一般的な準備ではなく、当期もしくは前期以前に属すべき具体的な将来の費用に対する準備を意味しており、前者の「一般的な準備」は、「準備金」(Rücklagen)の計上を通じて行われる<sup>23)</sup>。ドイツの立法者は、「(EC) 第4号指令第20条第2項<sup>24)</sup>の加盟

国選択権を完全に利用した形で、動・的貸借対照表観の意味における費用性引当金を選択的に認めたのである。<sup>25)</sup>」この引当金は、前節で述べたいわゆる債務性引当金とは異なり、動・的貸借対照表観の重要なメルクマールの1つである原因主義（Verursachungsprinzip）に基づく費用の適正な期間配分の観点から、すなわち、不確定債務の存在よりもむしろ経済的な意味の原因がすでに生じている場合に、計上することができる<sup>26)</sup>。その具体的な例としては、第249条第1項で列挙されている修繕引当金および廃石処理引当金のほか、瓦礫等の除去のための引当金、任意の年次決算書監査に関する費用に対する引当金、溶鉱炉等の大規模修繕のための引当金等が、挙げられる<sup>27)</sup>。

ところで、この費用性引当金に関して、1983年政府草案は、その商法第250条第2項において次のように規定していた。「(2) さらに、その属性に従って正確に限定され、当営業年度もしくは前期以前の営業年度に属すべき費用で、次期以降の営業年度において確実にその発生が予想される費用に対して、その費用が固定資産の経済財の操業能力（Betriebsfähigkeit）を維持するために必要であり、この将来の費用の大きさのゆえに当該営業年度の成果の過度の負担が数期間の営業年度へのその費用の配分を通じてのみ回避され得る場合に、引当金を計上することができる。この引当金は、分けて表示され、年次決算書を公表しなければならない企業により、付属明細書（Anhang）において説明されなければならない。」この規定に従えば、本節の冒頭に挙げた費用性引当金の3つの条件に加えて、当該費用が当該固定資産の操業能力を維持するのに必要であり、しかもその費用が多額にのぼる場合に、費用性引当金を計上することができる。

これに関連して、政府草案理由書は次のように述べている。「第2項の規定により、第4号指令の選択権が部分的に利用される。それに従えば、その属性に従って正確に限定され、当営業年度もしくは前期以前の営業年度に属すべき費用で、決算日現在十分に生じ得るまたは確実であるがその



金額またはその発生時点に関しては不確実であるような費用に対して、引当金の計上が認められ得る。固定資産の経済財の操業能力の維持にとって必要となる将来の費用が、各営業年度がその将来の費用に寄与した割合において、その各営業年度に引当金を通じては配分されないとするならば、企業の状況、とくに損益状態（Ertragslage）は、望ましい明瞭性をもっては表示されないことになってしまうであろう。<sup>28)</sup>」

さらに、1985年3月の一部修正された政府草案においては、この引当金の計上が、将来の大規模修繕（Großreparaturen）のための費用に限定されるに至った<sup>29)</sup>。ドイツの立法者は、少なくとも1985年3月までは、第2項の費用性引当金を、具体的には、大規模修繕引当金に限定していたのである。

この費用性引当金規定の基本である EC 第4号指令第20条第2項を加盟国選択権とすべしと主張したのは、ほかならぬドイツの代表団であった。ドイツの代表団は、引当金概念が拡大された場合、その拡大が税務処理に影響を及ぼしかねないことを、おそれたからである<sup>30)</sup>。このような経緯を考慮するならば、ドイツの立法者が、この第2項の引当金の計上を大規模修繕のための費用に対してのみ許容したことは、当然といえよう。

それに対して、85年ドイツ商法第249条第2項の場合はどうであろうか。表1から明らかなように、確かに、「商法第249条第2項においては、大規模修繕に対してだけ引当金を計上できるのではないことを条件に、内容的に（1983年政府草案の）商法第250条第2項第1文が継承される。これは、第4号指令第20条第2項に合致する。<sup>31)</sup>」すなわち、ヨーロッパ共同体加盟国間の調和化のために、ドイツの立法者は最終的に、EC第4号指令第20条第2項を「部分的に」ではなく、完全に変換した。したがって、この限りにおいては、大規模修繕引当金ばかりでなく、先に例示した引当金をも含めたいわゆる費用性引当金一般の計上が、許容されたことになる。前節で述べたところである。

しかしながら、他方において、この規定に関して、法務委員会報告書は次のようにも述べている。「費用性引当金においては、準備金の計上を通じて行われるような将来に対する一般的な準備は意味されておらず、当営業年度もしくは前期以前の営業年度に属すべきであり、商人が彼の営業を不変のまま継続しようとする場合その商人が避けて通ることのできない具体的な将来の費用に対する準備が、意味されている。<sup>32)</sup>」

以上の説明の中の傍点部分は、確かに、「引当金と積立金の間の従来からあった明確な限定が部分的にぼやけてしまった<sup>33)</sup>」というこの新規定の欠点を少しでも補おうとする法務委員会の考えの現れとみることもできる。しかし、この説明部分はむしろ、1983年政府草案と同様に、将来の大規模な費用のその当該期間の収益に対する過度の負担を避け、その多額にのぼると思われる将来の費用全体を平均化することにより、商人（ないしは企業）の、経営規模を縮小しない形での存続を考慮しているものと、解すべきであろう。事実、あるコンメンタールにおいては、この第2項の費用性引当金計上の対象となり得る費用の条件として、その費用が、每期発生するのではなく、比較的長い期間を経て生じるものであり、かつ、比較的多額の支出につながるものであることが、挙げられている<sup>34)</sup>。

以上から、85年ドイツ商法第249条第2項の規定する費用性引当金は、一応、本節の冒頭に示した3つの条件を備えている費用一般に対して計上され得るのではあるが、少なくとも当時の立法者は、基本的には、85年ドイツ商法においても、大規模修繕等のための引当金を、典型的な費用性引当金として位置づけているものと考えてよいであろう。この点に、第1項の修繕引当金等の費用性引当金との相違が見出せるように思われる。すなわち、第1項の費用性引当金の場合は、本来ならすでに維持修繕なり廃石処理が行われていなければならなかった事柄が対象となっており、それゆえにその計上が義務づけられているといえる。

それに対して、第2項の費用性引当金に関しては、大規模修繕引当金を

例に挙げるならば、ある財産対象物の修繕すべき原因がすでに生じているのではあるが、しかしその修繕自体は、3年なり4年後といった比較的長い期間を経た将来の事柄であり、同時に多額の費用が見込まれるような場合に、その引当金が計上され得ることになる。換言すれば、結果として多額にのぼると思われる費用総額の数期間にわたる平均化をも考慮に入れた原因主義が、この費用性引当金の計上の根拠になっているといつてよい。それゆえに、第1項の場合とは異なって、第2項の費用性引当金規定は許容規定として定められるに至ったと考えても、差し支えないであろう。

## V. 引当金の再検討

1節で示した企業会計原則と国際会計基準の定める引当金および以上検討してきた85年ドイツ商法の規定する引当金をそれぞれ分類すると、次のようになろう。

### 企業会計原則注解【注18】

引当金	{	負債性引当金
		(例) 退職給付引当金, 製品保証引当金, 修繕引当金等
		評価性引当金
		(例) 貸倒引当金

### 国際会計基準第37号

引当金⇒債務性引当金

(例) 退職給付引当金, 製品保証引当金等

### 85年ドイツ商法第249条

引当金	{	債務性引当金
		(例) 年金引当金, 製品保証引当金等
		費用性引当金
		(例) 修繕引当金等

以上の引当金の分類とその例示を考慮すると、企業会計原則の「負債性引当金」は、85年ドイツ商法の引当金の分類に一致するといつて差し支えないであろう。すなわち、いわゆる負債性引当金は、85年ドイツ商法にいう債務性引当金と費用性引当金に「細分類」されることになる。この場合、国際会計基準の引当金概念と比較すると、費用性引当金の扱いが問題となる。この点は後述するとして、ここでまず検討すべきは、評価性引当金である。これは、企業会計原則においてのみ認められている。この点について以下検討を試みる。

そもそも評価性引当金は、貸倒引当金に代表されるように、ある特定の資産、とくに債権の評価勘定を意味するものである。たとえば債権の評価は、当該債権が回収可能かどうか、すなわち回収可能性の観点にたって行われる。したがって、かつて「減価償却引当金」が「減価償却累計額」に変えられたように、貸倒引当金のような評価性引当金には、「貸倒引当金」に代えて、債権を評価していることを表すより適切な名称を示すべきであろう。たとえば「回収不能見積額<sup>35)</sup>」という評価勘定が考えられよう。いずれにせよ、引当金は、貸借対照表負債の部に計上される引当金に限るべきである。

次に、修繕引当金に代表される費用性引当金について考えてみよう。修繕引当金とは、ある資産を修繕すべき事実がすでに当期に生じているにもかかわらず、資金的な問題等からその修繕を次期に行うことにした場合に計上される引当金をいう。この引当金は、退職給付引当金等の債務性引当金とは異なり、法律上は債務性を有しないので、いわゆる費用性引当金に含まれる。修繕引当金は、I節で述べたように、国際会計基準では引当金には含まれていない。さらに、2004年7月に公表された「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』」(以下「概念フレームワーク」という。)においても、修繕引当金は、負債には含まれないようである<sup>36)</sup>。この背景には、負債の定義が関係している。そこで、修繕引当金の扱いを検討す

る前に、その負債の定義について吟味しておく必要があると思われるので、この点について考察する。

国際会計基準と「概念フレームワーク」における負債の定義は次のとおりである。

・国際会計基準<sup>37)</sup>

負債：過去の事象から生じる企業（entity）の現在の債務（obligation）で、その決済が結果として経済的便益を含む資源の当該企業からの流出につながると予想されるもの

・「概念フレームワーク」<sup>38)</sup>

負債：過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源を放棄もしくは引き渡す義務、またはその同等物

負債に関する以上の2つの定義を一言で表すとすれば、それは、負債とは法律上の義務ないしはそれに準ずるものである、ということになる。確かに、現在の経済状況などを考慮するならば、負債をある程度厳格に定義することは必要であり、以上の定義はそれなりに意味のある定義であるといえる。しかし、企業の活動を考えると、企業の都合上当期ではなく次期に支払いが行われることも十分に考えられる。このような支払いは、いわゆる債務ではないが、企業にとっては一種の義務、いわば経済的な義務とみることができる。その典型が、修繕引当金に代表される費用性引当金である。以上の負債の定義には、このような「義務」は含まれていない。とすれば、このような引当金はどこに計上されることになるのであろうか。それは「純資産の部」に計上されることになるのであろうか。現実の企業活動およびそれに対応する会計実務を考えると、国際会計基準と「概念フレームワーク」の負債の定義は、少し狭すぎるように思われる。もちろん条件を付す必要があろうが、負債の定義には、「経済的な義務」も含めるべきなのである。

今日の会計実務を念頭において以上のように負債を定義した場合、修繕引当金は、従来どおり、負債の部に計上されることになる。すなわち、引当金は、負債の部に計上される債務性引当金と費用性引当金から構成される負債性引当金だけとなり、評価性引当金は引当金には含まれなくなる。このように、負債性引当金のみが引当金であるという考え方が、今日の会計実務に適した「引当金観」といえるであろう。

## Ⅵ. おわりに

以上、現実の企業活動に対応する今日の会計実務に適した引当金としてどのような引当金が挙げられるかについて検討してきた。その結果、次のような結論に至った。すなわち、日本では、一般に、引当金は、負債性引当金と評価性引当金とに分けられるが、評価性引当金はある特定の資産に対する評価勘定を意味するので、評価性引当金は引当金に含められるべきではない。また、負債性引当金は、退職給付引当金などに代表される債務性引当金と修繕引当金などからなる費用性引当金に大別される。そのうち、前者の債務性引当金は、法律などに基づいた債務やそれに準ずる債務に対する引当金で、とくに国際会計基準は、この種の引当金のみを引当金と考えている。一方で、企業会計原則や（85年）ドイツ商法では、さらに、費用性引当金も引当金と考えられている。現実の企業活動およびそれに対応する会計実務を考慮に入れると、費用性引当金をも引当金と考える、すなわち負債性引当金が、今日の「引当金観」としてふさわしいといえるであろう。

「資産負債アプローチ（資産負債中心観）と収益費用アプローチ（収益費用中心観）のいずれか一方によってのみ、会計制度における計算構造が成り立っているわけではない<sup>39)</sup>」ことを考慮に入れるならば、国際会計基準も「概念フレームワーク」も、ともに、費用性引当金も引当金に包含さ

れるように、負債の定義を再検討すべきではなかろうか。会計基準が、現実の企業活動とそれに対応する会計実務をより適切なものにするという役割を有していることをなんら否定するつもりはない。むしろ、筆者は会計基準のこのような役割を積極的に肯定するものである。しかし、本稿のテーマに関しては、逆に、会計基準は、現実の企業活動と今日の会計実務を十分に考慮すべきなのである。

## 注

- 1) International Accounting Standards Board (IASB), *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets* (IAS37). 企業会計基準委員会訳『国際財務報告基準書 2004』雄松堂、平成17年、IAS 第37号「引当金、偶発債務及び偶発資産」参照。
- 2) Herbert Biener & Wilhelm Berneke, *Bilanzrichtlinien-Gesetz*, Düsseldorf, 1986年、XV 頁。
- 3) たとえば、一般商人の会計に関しては商法典「第1編 商人 第4章 商業帳簿」が、株式会社については株式法「第1編 株式会社 第5章 会計報告・利益処分」が、それぞれ適用されていた。
- 4) H. Biener & W. Berneke, 前掲書、XV 頁。
- 5) 第4号指令は資本会社の個別の年次決算書の作成等に関する諸規定を、第7号指令は資本会社の連結決算書に関わる諸原則を、そして第8号指令は決算書監査人の資格等についての諸規定を、それぞれ定めている。
- 6) 第4号指令第1条第1項は次のように規定していた。「本指令により定められている調整のための措置は、以下の法形式の会社に関する加盟国の法律規定および行政規則 (Verwaltungsvorschriften) に対して適用される：ドイツ連邦共和国：株式会社、株式合資会社、有限会社；… (以下省略)…」
- 7) Frank Oberbrinkmann, *Statische und dynamische Interpretation der Handelsbilanz*, Düsseldorf, 1990年、259および260頁。
- 8) Eugen Herrmann & Gerd Knischewski, *Das Bilanzrichtlinien-Gesetz im Überblick*, 38頁, Karlheinz Küting & Claus-Peter Weber 編, *Handbuch der Rechnungslegung*, 第3版, Stuttgart, 1990年、所収。
- 9) この場合、不確実債務は、商人（もしくは企業）の外部に対する債務と、内部、すなわちたとえば従業員に対する債務からなる。前者に対する引当金の例として、製品保証引当金、割戻引当金等が、後者の債務に対する引当金として、年金引当金、賞与引当金等が、それぞれ挙げられる (Reinhold Höfer & Eberhard Mayer-

- Wegelin, *Rückstellungen*, 636～644頁参照, K. Küting & C. -P. Weber 編, 前掲書, 所収)。
- 10) この引当金の例として, リース契約に対する引当金, ライセンス契約に対する引当金等が挙げられる (R. Höfer & E. Mayer-Wegelin, 前掲論文, 647～648頁参照)。
  - 11) この引当金は, 鉱山における採掘後に残っている廃石等の残留物を除去するための費用に対して設けられる (R. Höfer & E. Mayer-Wegelin, 前掲論文, 651～652頁参照)。
  - 12) この引当金は, たとえば, 保証期間の経過したあとでも, 営業上の理由から商人が顧客の希望に応じる場合に生じる費用に対して設けられる (R. Höfer & E. Mayer-Webelin, 前掲論文, 652頁参照)。
  - 13) これらの引当金のほかに, 資本金会社は, 85年ドイツ商法第274条第1項に従って, いわゆる税金引当金を計上することができる。すなわち, 税効果会計において繰延税金負債が生じる場合に, その税金引当金を計上することができるのである。
  - 14) F. Oberbrinkmann, 前掲書, 291頁。
  - 15) Meinhard Sielaff, *Auswirkungen auf das Bilanzsteuerrecht*, 66頁, K. Küting & C. -P. Weber 編, 前掲書, 所収。
  - 16) 17) R. Höfer & E. Mayer-Wegelin, 前掲論文, 632頁。
  - 18) H. Biener & W. Berneke, 前掲書, 79頁。
  - 19) R. Höfer & E. Mayer-Wegelin, 前掲論文, 630頁参照。
  - 20) H. Biener & W. Berneke, 前掲書, 79頁。
  - 21) H. Biener & W. Berneke, 前掲書, 79～80頁。
  - 22) 23) 貸借対照表指令法に関する1985年11月15日付法務委員会報告書 (以下「法務委員会報告書」と略記する。), 99頁 (括弧内, 瓶子)。なお, 法務委員会報告書に示されている貸借対照表指令法案が, わずか修正されただけで貸借対照表指令法となった (H. Biener & W. Berneke, 前掲書, XIV 頁。)ので, この報告書が, 実質的には, 1985年貸借対照表指令法に関する政府草案であると考えて差し支えない。
  - 24) 第4号指令第20条の文言は次のとおりである。「(1) その属性に従って正確に限定される損失もしくは債務で, 貸借対照表日現在十分に生じ得ると思われるがその金額もしくは発生時点に関して不確実であるものは, 引当金として表示されなければならない。(2) 加盟各国はさらに, その属性に従って正確に限定され, 当営業年度もしくは前期以前の営業年度に属すべき費用で, 貸借対照表日現在十分に生じ得ると思われるがその金額もしくは発生時点に関して不確実であるものに対する引当金の計上を, 許容することができる。(3) 引当金は, 積極項目に対す



る価額修正 (Wertberichtigungen) を示すことはできない。」なお、第3項にいう「価額修正」とは、たとえば日本における「貸倒引当金」と同義である。

- 25) H. Biener & W. Berneke, 前掲書, 80頁 (括弧内, 瓶子)。
- 26) H. Biener & W. Berneke, 前掲書, 80頁, F. Oberbrinkmann, 前掲書, 292～295頁。
- 27) R. Höfer & E. Mayer-Wegelin, 前掲論文, 659頁参照。
- 28) 1983年政府草案, 83～84頁 (傍点, 瓶子)。
- 29) R. Höfer & E. Mayer-Wegelin, 前掲論文, 627頁および653頁。
- 30) F. Oberbrinkmann, 前掲書, 292頁参照。
- 31) 32) 法務委員会報告書, 99頁 (括弧内および傍点, 瓶子)。
- 33) H. Biener & W. Berneke, 前掲書, 77頁。
- 34) R. Höfer & E. Mayer-Wegelin, 前掲論文, 653頁。
- 35) たとえば, 新田忠誓「わかりやすい勘定科目の必要性」『企業会計』第56巻第6号, 2004年6月号を参照されたい。
- 36) たとえば, 齋藤真哉「財務諸表の構成要素」60頁, 齋藤静樹編著『詳解「討議資料・財務会計の概念フレームワーク」』中央経済社, 平成17年, 所収, を参照されたい。
- 37) IASB, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, パラグラフ49。企業会計基準委員会訳『国際財務報告基準書2004年』雄松堂, 平成17年, 「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」参照。
- 38) 基本概念ワーキング・グループ「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』」2004年7月, パート3「討議資料『財務諸表の構成要素』」, 第5項〔負債〕。
- 39) 齋藤真哉, 前掲論文, 68頁。